



L'ADAPTATION CULTURELLE DU CONTROLE DE GESTION CAS DE LA TUNISIE

Lassoued Kais

► To cite this version:

Lassoued Kais. L'ADAPTATION CULTURELLE DU CONTROLE DE GESTION CAS DE LA TUNISIE. LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE, May 2008, France. pp.CD Rom. halshs-00525381

HAL Id: halshs-00525381

<https://shs.hal.science/halshs-00525381>

Submitted on 8 Nov 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'ADAPTATION CULTURELLE DU CONTROLE DE GESTION CAS DE LA TUNISIE

RESUME

Les questions d'adaptation du contrôle de gestion aux caractéristiques sociales et culturelles des divers pays sont loin d'être complètement résolues d'où l'hypothèse de cet article dans sa vocation à se focaliser sur les différences nationales. Le présent travail a trois objectifs. Le premier est d'identifier les fondements culturels, issus de la société nord-américaine, du contrôle de gestion. Le second est de montrer en quoi les valeurs culturelles tunisiennes sont inadaptées au modèle américain de contrôle de gestion. Le troisième objectif est de proposer quelques orientations d'adaptation du contrôle de gestion à la culture nationale tunisienne. A partir de la configuration culturelle tunisienne et des informations collectées grâce aux entretiens, nous recommandons que les efforts d'adaptation soient dirigés vers les trois axes suivants : d'abord, un changement progressif des mentalités tout en se rapprochant d'une culture de compétitivité ; ensuite, un développement de la performance individuelle tout en gardant une part de collectivisme ; enfin, un développement de la participation tout en gardant une part de hiérarchisation.

Mots-clés : Contrôle de gestion - Culture nationale – Adaptation - Tunisie

CULTURAL ADAPTATION OF THE MANAGEMENT CONTROL THE TUNISIAN CASE

ABSTRACT

The issues of adaptation of management control to the social and cultural characteristics of various countries are far from being fully resolved from which the assumption of this article in its mission to focus on national differences. This work has three objectives. The first is to identify the cultural foundations, coming from the North American society, of the management control. The second is to show how the Tunisian cultural values are inadequate to the American model of management control. The third objective is to provide some guidelines for the adaptation of management control to the national culture of Tunisia. From the Tunisian cultural configuration and the information gathered through interviews, we recommend that efforts of adaptation be directed to the following three areas: first, gradually changing perceptions while moving closer to a culture of competitiveness; then, a development of individual performance while retaining a portion of collectivism; finally, a participatory development while retaining an element of hierarchy.

Keywords :

Management Control - National Culture – Adaptation - Tunisia

L'ADAPTATION CULTURELLE DU CONTROLE DE GESTION CAS DE LA TUNISIE

Au cours de ces dernières décennies, le transfert des méthodes de gestion vers des contextes autres que leurs contextes de naissance n'a pas eu lieu sans difficultés, parfois des blocages et des résultats contraires à ceux attendus. C'est le cas du contrôle de gestion, méthode de management d'origine américaine. En effet, les entreprises non américaines n'arrivent pas toujours à mettre en œuvre avec succès ce genre de méthodes pour des raisons essentiellement culturelles. Plusieurs recherches s'attachent à montrer le rôle de la culture dans la conception, l'usage ou le choix des systèmes de contrôle de gestion. Elles soutiennent que les personnes issues de différentes cultures ont des attitudes différentes face à des systèmes de contrôle de gestion ou de pratiques de gestion similaires.

Si l'effet des différences culturelles dans l'appropriation et l'efficacité du contrôle de gestion est maintenant reconnu, la question de son adaptation aux caractéristiques sociales et culturelles des divers pays est loin d'être complètement résolue d'où l'hypothèse de cet article dans sa vocation à se focaliser sur les différences nationales. Cette problématique d'adaptation n'intéresse pas uniquement les entreprises évoluant dans un contexte international mais toutes les entreprises qui utilisent des outils de gestion issus d'environnements culturels étrangers. Ces entreprises se retrouvent en situation de management interculturel et doivent par conséquent penser à une adaptation locale des outils importés.

A l'intérieur de cette problématique interculturelle, le contrôle de gestion passe d'une conception exclusivement instrumentale, pour intégrer une conception comportementale ; il est alors considéré comme le moyen d'assurer la convergence des comportements des acteurs afin d'atteindre certains buts fixés à l'organisation. Il s'agit de faire évoluer, selon un

mécanisme d'apprentissage, les personnes actuellement en place dans l'entreprise pour améliorer les méthodes de gestion (Meyssonnier, 1999).

A partir du cas du transfert du contrôle de gestion dans les entreprises tunisiennes, nous voulons montrer, globalement, la relativité de l'efficacité des méthodes de gestion, lorsqu'elles évoluent au contact des cultures différentes. Plus particulièrement, le présent travail possède trois objectifs. Le premier est d'identifier les fondements culturels, issus de la société nord-américaine, du contrôle de gestion. Le second est de montrer en quoi les valeurs culturelles tunisiennes sont inadaptées au modèle américain de contrôle de gestion. Le troisième objectif est de proposer quelques pistes d'adaptation du contrôle de gestion à la culture nationale tunisienne.

Nos analyses culturelles se baseront sur les travaux de Hofstede (1980, 1986, 1991) et de d'Iribarne (1989) ; ces travaux sont considérés comme les plus utilisés dans ce domaine. Hofstede a mis en évidence quatre grandes dimensions pour caractériser et mesurer les différences culturelles entre les sociétés observées : la distance hiérarchique, le contrôle de l'incertitude, le degré d'individualisme - collectivisme et le degré de masculinité-féminité¹.

De son côté d'Iribarne (1989) affirme « qu'il n'existe pas de logique universelle mais des logiques locales que le management doit intégrer dans ses pratiques ». Ainsi en France, on parle de la logique de l'honneur attaché au fait d'appartenir à un certain rang. Au contraire, aux Pays-Bas, c'est la logique du consensus qui prévaut. Aux États-Unis, le management des entreprises est profondément marqué par une logique contractuelle régissant les relations entre des hommes libres, égaux et honnêtes

1- LA DYNAMIQUE DE L'ADAPTATION CULTURELLE

Les outils de gestion disposent de leur propre dynamique d'adaptation, susceptible de les faire évoluer selon les contextes culturels qu'ils rencontrent, et selon les modes d'intégration

adoptés par les entreprises, lors des transferts de ces outils d'un contexte à un autre. « La différence culturelle est non seulement un facteur pouvant engendrer des dysfonctionnements organisationnels, mais aussi un facteur de cohésion » (Okamba, 2004). En d'autres termes, on peut trouver dans chaque culture des éléments favorisant la performance et d'autres la contraignant. Ainsi, une volonté d'adaptation culturelle, provoquée par la rencontre d'au moins deux cultures, ne peut réussir que si on arrive à identifier tous ces éléments afin de les exploiter, de les éliminer ou de les changer. La rencontre de cultures différentes dans une organisation peut provoquer une réadaptation de sa carte mentale (Bouchikhi, 1990). C'est ce que défend, par exemple, l'approche de psychologie sociale, à travers des auteurs tels que Triandis (1980) et Bond (1986). Ils privilégient l'idée d'échange entre les cultures. Ils redonnent à la culture l'une de ces fonctions principales universelles: celle du langage permettant de véhiculer et de maîtriser les pratiques et les théories de gestion.

La rencontre des cultures différentes peut aussi structurer la situation de gestion en remodelant les logiques comportementales. Burlaud et Malo (1988) soulignent que « l'articulation entre contrôle de gestion et contrôle des comportements est assurée par le concept de langage, véhicule d'une culture et instrument d'intégration. Ce langage porte en lui un système de valeurs, favorisant par conséquent certains comportements ».

Enfin, la rencontre des pratiques de gestion différentes ou de cultures différentes dans une même organisation, peut enrichir à long terme leurs systèmes de gestion. Burlaud et Gibert (1984) soulignent que « la confrontation d'une quelconque technique de management à un environnement différent de son milieu naturel met en lumière des particularités qui sans cela passeraient inaperçues, provoquant par-là même un renouveau de la réflexion sur cette technique » pouvant « aboutir à une configuration originale combinant certains principes inspirés par le modèle commun de gestion avec la persistance des caractéristiques locales » (Frimousse et Peretti, 2006). Ceci est confirmé par Boyer (1998) qui soutient que les

adaptations au contexte local, initialement considérées comme marginales, peuvent exercer une influence durable au point de livrer à terme, dans certains cas, une configuration hybride nouvelle.

En définitive, nous pouvons dire, sans nous tromper, que les méthodes de gestion reflètent une culture bien déterminée, mais leur adaptation à d'autres cultures reste possible si les spécificités du pays hôte sont bien analysées ; certains travaux empiriques l'ont démontré.

En effet, les enquêtes menées par d'Iribarne (2003) auprès de quatre grandes firmes multinationales dans quatre pays (Mexique, Maroc, Cameroun et Argentine) montrent qu'il est possible de concilier les pratiques de management universelles avec les spécificités locales. Ces firmes n'ont pas reproduit les pratiques internationales des modèles de management efficaces ; elles ont façonné un management original, trouvant son sens pour les salariés dans la culture nationale. C'est le cas, par exemple, d'une entreprise marocaine qui a réussi à mettre en place une gestion originale qui s'appuie sur la religion et les préceptes moraux. Le comportement moralement juste du directeur général a renforcé son pouvoir et l'implication de ses salariés.

De leur côté, Slobodskoï et Krilov (2004) montrent, en étudiant le cas des entreprises russes, que l'homme de la globalisation adapte son comportement à tout système de normes, tout en préservant ses valeurs personnelles, liées à ses origines culturelles. Ils parlent de régulation normative basée sur un compromis d'adaptation des règles et modèles de gestion produits dans les pays européens et anglo-saxons aux valeurs traditionnelles de la culture nationale fortement influencées par l'héritage soviétique.

Dans la même optique, Yanat (1999), en traitant l'expérience réussie du management japonais, conclut que les dirigeants ont façonné un modèle managérial à partir de deux logiques. Tout d'abord, une logique locale fondée sur le sens du sacrifice et la négation de

l'individualisme, ensuite une transposition cohérente de principes universels. Cette reconnaissance des réalités locales n'a pas entravé la convergence de pratiques universelles.

De leur côté, Frimousse et Peretti (2006), en étudiant le cas de la gestion des ressources humaines au Maghreb, soulignent que le fonds culturel maghrébin est certainement le socle de l'émergence d'une gestion hybride répondant aux exigences imposées par les réalités locales et la globalisation.

Enfin, Kamdem (1996), dans son travail sur les entreprises camerounaises relève que la culture ethno-tribale est une dimension importante qui influence encore la plupart des décisions, des fois dans le sens négatif. Selon l'auteur, l'une des voies pour atteindre les avantages offerts par la diversité culturelle est la création des synergies culturelles. Ces synergies peuvent développer de nouvelles formes de gestion des organisations, qui transcendent les différentes cultures représentées au sein de l'entreprise. « Contrairement aux démarches plus répandues, axées tantôt sur la prédominance d'une culture et tantôt sur des compromis boiteux, la synergie culturelle met l'accent sur la gestion des conséquences de la diversité, plutôt que sur quelques tentatives d'éliminer cette diversité même » (Adler, 1994).

2- ADAPTATION CULTURELLE DU CONTROLE DE GESTION

La première "leçon" d'adaptation nous provient du Japon où les techniques managériales importées des Etats-Unis après guerre ont été profondément reconstruites et adaptées aux valeurs culturelles locales. Ouchi (1982), dans son livre *Théorie Z*, note bien l'incompréhension mutuelle entre Japonais et Américains quant à leurs philosophies respectives de la mesure de la performance. Ces derniers se demandent comment évaluer objectivement la contribution de chacun aux résultats collectifs obtenus sans avoir préalablement explicité les règles du jeu de la mesure. La conception du contrôle qui prévoit une confrontation entre objectifs et réalisations, et paraît inévitable pour les dirigeants

américains, n'est pas universelle. Ouchi explique que les orientations guidant le comportement des acteurs des firmes japonaises, relèvent essentiellement de l'implicite. Cette démarche implicite permet à l'entreprise de communiquer à ses membres une diversité de messages, positifs ou critiques, sans avoir recours aux formes explicites caractérisant les procédures américaines. Le contrôle de gestion à la "japonaise" a tendance à se débarrasser de la conception occidentale, imposant des procédures contraignantes d'évaluation des performances individuelles, pour se focaliser sur les processus d'analyse des écarts constatés en vue de leur correction future. Libéré de sa vocation de détecter les défaillances individuelles, le contrôle peut alors se consacrer à la préparation de l'avenir. Sa signification, au sein de l'entreprise, se trouve ainsi transformée et sa légitimité consolidée.

En France, D'Iribarne (1989) explique la nature des relations de travail au sein de l'entreprise par l'appartenance à une société régie essentiellement par l'honneur. Les rapports entre individus mais aussi entre unités et services sont souvent régis par la coutume et l'accord informel que par les règles. Si un individu manque de conscience professionnelle ou ne respecte pas les normes établies, il déshonore la profession à laquelle il appartient. C'est la raison pour laquelle le chef ne doit pas se mêler des affaires personnelles de ses subordonnés ni contrôler étroitement leur travail. Ces traits influencent énormément le mode de fonctionnement hiérarchique en général et les procédures de contrôle en particulier. En effet, un contrôle de gestion basé sur l'évaluation des actions individuelles, sur les procédures et les chiffres est mal accepté par les managers français. Cependant, selon Segal (1991), le modèle français de management n'apparaît pas fondamentalement plus résistant qu'un autre au contrôle ou à la quantification. L'auteur propose une vision culturelle du contrôle qui conduit, en fait, à prendre les résistances rencontrées pour des éléments d'adaptation du système et non pour des obstacles.

L'adaptation culturelle de certains outils de contrôle de gestion est aussi mise en évidence. Ainsi, par exemple, Bourguignon et al. (2002) montrent que le balanced scorecard et le tableau de bord, nés respectivement aux Etats-Unis et en France, portent la marque de l'environnement culturel des deux pays. En utilisant, entre autres, les apports de Hofstede et de d'Iribarne, les auteurs montrent que les différences entre les deux instruments sont cohérentes avec les différences culturelles des deux sociétés qui les ont conçus. En effet, le balanced scorecard est plutôt rejeté par les français². Les auteurs appuient leur argumentation sur le fait que le tableau de bord est mieux adapté à leur contexte socio-organisationnel. En effet, le mode de déploiement de cet outil, en offrant un espace de liberté au manager, est cohérent avec le modèle de performance et le sens de l'honneur régissant la société française. A l'opposé le balanced scorecard, parce qu'il constitue un instrument de mesure de la performance fondé sur un modèle formellement explicite correspond à la logique contractuelle américaine. D'ailleurs, la même réaction de rejet a été enregistrée pour la méthode ABC (Lebas et Mevelec, 1999). De même pour la "direction par objectifs" (DPO) qui a rencontré des difficultés dans des pays comme la France et l'Allemagne et a complètement échoué en Afrique. Hernandez (1992), en s'appuyant sur les dimensions de Hofstede, propose un modèle de DPO adapté à la culture africaine. Cette dernière, se caractérisant par une grande distance hiérarchique, une acceptation du risque, un esprit très communautaire et une faible masculinité, est très décalée de la culture américaine berceau de la DPO. Selon Hernandez, pour que la DPO réussisse dans un tel contexte culturel, elle devra favoriser l'implication affective des membres de l'organisation, leur responsabilisation, elle devra servir à développer la dimension communautaire de l'entreprise. Ainsi, par exemple, il est recommandé de définir et utiliser les objectifs au niveau des unités intermédiaires et non pas au niveau des individus. Le groupe de DPO pourra alors agir sur chaque membre pour

l'inciter à faire son travail. Aussi, les décisions doivent être prises consensuellement à la manière tribale africaine.

Pour Gervais (2005), la DPO et le système sanctions/récompenses fondé sur l'argent correspondent au modèle culturel américain et ne constituent pas forcément un mode d'animation universel. En évoquant les cas de l'entreprise africaine, de l'entreprise française et de l'entreprise chinoise, l'auteur montre que ces entreprises, appartenant à d'autres modèles culturels, s'accommodent mal avec le mode d'animation américain. Gervais propose une grille d'analyse fondée sur 7 questions permettant de cerner le mode d'animation le plus adapté à une entreprise ou à un contexte culturel donné.

3- LE CONTROLE DE GESTION : UNE EMANATION DU CONTEXTE CULTUREL AMERICAIN

Ce que l'on entend aujourd'hui par contrôle de gestion, « c'est un ensemble de processus et de dispositifs qui, dans les organisations, orientent les décisions, les actions, les comportements pour les rendre cohérents avec des objectifs à long et moyen terme, et qui s'appuient sur des systèmes d'information. Leur finalité est d'organiser la performance de l'entreprise et, si possible, d'en identifier les causes et d'en effectuer la mesure » (Bouquin, 1994). Or tout système d'orientation des comportements suppose une hiérarchie des valeurs qui permet de dire ce qu'il est bon ou mauvais de faire, qui permet d'évaluer la réussite de l'action. Cette conception du contrôle de gestion qui propose un mode d'évaluation individuel, qui implique une projection formalisée dans l'avenir, qui considère que tout peut être quantifié et mesuré; cette conception n'est pas universelle, elle traduit des valeurs culturelles bien déterminées qui ne sont pas forcément compatibles avec les valeurs couramment mobilisées dans n'importe quelle entreprise.

Il est accepté, depuis quelques années, que le contrôle de gestion reflète, en fait, une conception purement américaine du gouvernement des collectivités. Et par conséquent, il est

difficilement transposable. Nous soutenons avec Bouquin (1994) que, contrairement à ce que suggère Ouchi, la culture ne serait pas une solution alternative au contrôle de gestion, mais une réalité permanente légitimant une forme de contrôle plutôt qu'une autre, c'est à dire une réalité dont il faut tenir compte. Le modèle traditionnel du contrôle de gestion est présenté comme une émanation du contexte culturel américain. En effet, la logique contractuelle qui fonde la société américaine se retrouve dans l'ensemble des pratiques de contrôle de gestion. Il s'agit d'éliminer autant que possible les malentendus, les points obscurs, l'arbitraire, la subjectivité. L'accent doit être mis sur les résultats tangibles, sur ce qui est spécifique, et non sur les généralités. Et les faits doivent soigneusement être établis dès qu'il y a lieu de récompenser ou de sanctionner. En outre, les valeurs d'égalité et d'honnêteté, qui règnent dans la société américaine, créent un climat propice dans le sens de l'implication du subordonné dans les décisions plutôt que de les lui imposer. Il existe une forte pression sociale pour respecter ces principes. Il faut montrer de l'intérêt pour ce que fait son subordonné, il faut croire à ses capacités. Cela se traduit par une forte participation dans la prise de décisions et une forte délégation de pouvoir deux piliers du contrôle de gestion.

En imposant des sanctions et en offrant des récompenses aux contrôlés, le modèle traditionnel du contrôle de gestion encourage la performance et la prise de risque. Cela rejoint les valeurs de masculinité de la société américaine. En amenant les employés à fixer des objectifs individuels et à faire de la réalisation de ces objectifs leur souci premier, le modèle valorise la performance individuelle et rejoint les valeurs d'individualisme qui caractérisent la culture américaine. En confiant au chef un rôle de détenteur de moyens qu'il alloue aux subordonnés en fonction de leurs projets, de leurs objectifs par un processus de négociation, ce modèle confirme la faible distance hiérarchique constatée par Hofstede dans la société américaine. L'idée d'être jugé sur les résultats, selon des critères spécifiés d'avance, et donc l'idée d'être récompensé ou au contraire sanctionné ne choque pas dans un environnement où le risque

calculé est accepté. Pour un Américain, la responsabilité va de pair avec l'acceptation des risques et avec l'acceptation des sanctions. L'échec d'une situation professionnelle n'est pas vécu comme une atteinte à sa dignité d'homme.

Il est clair, donc, que le contrôle de gestion trouve pleinement sa raison d'être dans un environnement culturel fortement individualiste, à faible distance hiérarchique, fortement orienté vers la prise de risque et fondé sur des valeurs masculines.

On ne peut pas alors « considérer le contrôle de gestion comme une avancée technologique qu'il conviendrait de transférer » (Bouquin, 1994) dans d'autres pays, à cause du décalage culturel des fois énorme. Ce décalage est d'autant plus grand que les résistances au contrôle de gestion s'amplifient et qu'un effort d'adaptation plus grand s'impose. La Tunisie entre dans la catégorie des pays à culture fortement décalée de la culture américaine et qui n'a pas su jusqu'à maintenant s'adapter.

4- CONTEXTE CULTUREL TUNISIEN ET CONTROLE DE GESTION

4.1- Légitimation de la démarche de Hofstede dans le contexte tunisien

Deux travaux, au moins, sont en mesure de légitimer l'utilisation des dimensions de Hofstede dans le contexte culturel tunisien. Ben Fadhel (1992) a effectué une double validation. La première a permis, en se basant sur la conscience collective qui se manifeste à travers les proverbes tunisiens, de retrouver les quatre dimensions culturelles de Hofstede. La deuxième validation s'appuie sur une enquête portant sur un échantillon de 150 individus représentatifs du tissu social tunisien. La collecte des données s'est effectuée sur la base d'un questionnaire tenant compte des caractéristiques des quatre dimensions culturelles relevées précédemment. Une analyse factorielle en composantes multiples a confirmé les dimensions de Hofstede et a ajouté deux autres dimensions : l'anxiété et la tolérance.

De son côté, Zghal (1994) en étudiant les rapports entre la culture et le comportement organisationnel dans le contexte tunisien a pu identifier trois dimensions culturelles pouvant expliquer de nombreux comportements observables dans les entreprises tunisiennes. Il s'agit de l'attachement aux valeurs d'égalité-dignité qui correspond à la distance hiérarchique de Hofstede, de la recherche et la création de situations floues sans règles précises contraignantes qui correspond au contrôle de l'incertitude de Hofstede, et l'importance accordée aux relations dues aux diverses appartenances sociales qui correspond à l'individualisme/collectivisme de Hofstede. Trois des quatre dimensions culturelles de Hofstede sont donc validées par le travail de Zghal.

4.2- Les aspects culturels tunisiens

Hofstede (1991), en étudiant la culture de certains pays arabes, conclut que le monde arabe est caractérisé par une longue distance hiérarchique, un esprit collectiviste, une tendance masculine et un contrôle d'incertitude assez élevé. Ces résultats doivent être traités avec prudence car d'une part, les scores attribués aux différentes cultures sont très anciens (les données ayant servi à leur calcul datent de 1967 et 1973) et d'autre part la culture arabe n'est pas un concept homogène (Solberg, 2002) ; il est inconcevable qu'il ne puisse y avoir qu'une culture arabe (EL Louadi, 2004). En se référant à quelques travaux³ qui traitent de la culture tunisienne, nous pouvons dire que la configuration culturelle tunisienne présente des nuances significatives par rapport à la configuration culturelle du monde arabe telle que présentée par Hofstede.

Une acceptation de la hiérarchie mais...avec dignité

L'importance des valeurs d'égalité et de dignité dans la culture tunisienne se traduit par le rejet du travail soumis à la domination d'autrui. Ce comportement trouve une explication aussi bien dans la religion musulmane, qui ne reconnaît pas d'intermédiaire entre dieu et l'être

humain, que dans les dictons et proverbes populaires tunisiens assimilant le travail salarié à la servilité (Marceau cité par Zghal, 1992). Cela est de nature à provoquer un dilemme dans la réalité entre cette notion d'égalité sollicitée par les employés tunisiens et la soumission que ce soit dans les institutions ou dans l'organisation.

D'après Zghal (1991), le paternalisme se présente comme une forme courante de résolution de ce dilemme; il affirme l'égalité et la notion de dignité est perçue à travers le respect que donne le supérieur à son subordonné plutôt qu'à l'exercice du pouvoir. Ainsi, dans la famille arabo-musulmane, la culture d'obéissance est bien marquée; elle est centrée sur le père qui détient souvent un pouvoir absolu (Eddakir, 2003), l'enfant grandit alors dans un environnement caractérisé par un mélange de soumission et de respect et le modèle se reproduit ailleurs pour régir les relations élèves/maîtres, subordonnés/chefs, gouvernés/gouverneurs, aussi bien dans les usages que dans les comportements. Cette situation d'hésitation entre le refus de l'inégalité humaine et le respect de la hiérarchie expliquerait probablement l'attitude des tunisiens qui « acceptent toujours l'idée de la hiérarchie mais préfèrent qu'elle soit de moyenne distance tout en tendant vers la centralisation » (Soyah et Magroun, 2004). Ben Fadhel (1992) confirme cette tendance en détectant aussi bien des traits de faible que de grande distance avec un penchant pour la grande distance.

Un collectivisme atténué

La Tunisie est un pays arabo-musulman dont la famille et la religion constituent les origines profondes des rapports sociaux. Ces deux institutions inculquent au Tunisien des valeurs et des normes de solidarité et d'affection. Zghal (1991) parle de l'importance accordée, dans la société tunisienne, aux relations dues aux diverses appartenances sociales (famille, région, tribu, école, atelier,...). D'autre part, l'analyse des proverbes populaires tunisiens ainsi que les résultats d'une enquête par questionnaire, sur un échantillon représentatif du tissu social tunisien, montrent une orientation plutôt communautaire (Ben Fadhel, 1992). Cependant, ces

valeurs collectivistes tendent à être atténuées depuis quelques années. En effet, une enquête assez récente (Lassoued, 2001) sur la culture des entreprises tunisiennes montre que le collectivisme est une valeur moyennement répandue et que cela peut être expliqué par une apparition, de plus en plus constatée, de certaines valeurs individualistes dans la société tunisienne actuelle. Une autre étude plus récente (Soyah et Magroun, 2004) montre qu'on ne peut pas distinguer clairement la tendance individualiste ou collectiviste chez les personnes enquêtées. Ce flou peut-être expliqué, selon cette étude, par la culture du clan. Ainsi, les individus d'un même clan, d'une même famille sont solidaires et coopèrent ensemble tandis que les interactions entre les individus de clans différents sont basées sur un calcul rationnel. D'autre part, dans la culture tunisienne, la force et l'identité proviennent, d'abord, des réalisations personnelles, ensuite, par l'appartenance à un groupe (Ben Fadhel, 1992).

Une tendance masculine

La culture tunisienne présente un certain équilibre entre la masculinité et la féminité (Ben Fadhel, 1992) qui se concrétise, par exemple, par l'intérêt porté aussi bien à la qualité de la vie (valeur féminine selon Hofstede) qu'à la réussite personnelle (valeur masculine selon Hofstede). Cependant, la société tunisienne se penche légèrement vers des valeurs masculines telles que le désir de réaliser des performances individuelles (Ben Fadhel, 1992) et l'importance accordée au travail dans la vie de l'employé tunisien (Séror et Rejeb, 1996).

Un contrôle de l'incertitude à tendance faible

Zghal (1991), en étudiant les entreprises tunisiennes, a pu mettre en évidence une logique culturelle fondée sur la recherche et la création de situations floues sans règles précises contraignantes. Ce flou se concrétise par l'absence de règles précises dans la résolution des problèmes ou encore par la fuite des règles, même si elles existent, que ce soit de la part du supérieur hiérarchique ou du subordonné. Une étude récente (Yahiaoui, 2004) confirme cette spécificité culturelle tunisienne et l'enrichit en ajoutant la croyance au "maktoub" (le destin)

face à des situations incertaines. Ben Fadhel (1992) parle, quant à lui, d'une tendance à accepter le risque qu'on retrouve même dans les dictons et proverbes populaires. Ces caractéristiques laissent supposer que la société tunisienne possède un faible contrôle de l'incertitude. Paradoxalement, certaines études sectorielles laissent apparaître un degré d'évitement de l'incertitude assez élevé. En effet, une étude de cas dans le domaine des télécommunications conclut que « les gestionnaires tunisiens évitent l'ambiguïté et la prise de risque dans la définition et la réalisation de leurs tâches » (Séror et Rejeb, 1996). De plus, une étude effectuée dans le secteur du transport (Langar, 1998) et une autre menée dans le secteur bancaire (Soayah, 2004) révèlent un contrôle de l'incertitude relativement fort. Ces résultats peuvent être expliqués par la nature des secteurs d'activité étudiés qui laissent peu de place à la prise de risque.

5- DECALAGE CULTUREL ENTRE LE CONTROLE DE GESTION ET LE CONTEXTE TUNISIEN

Nous avons convenu dans nos analyses précédentes que le contrôle de gestion trouve pleinement sa raison d'être dans un environnement culturel fortement individualiste, à faible distance hiérarchique, fortement orienté vers la prise de risque et fondé sur des valeurs masculines.

D'autre part, les travaux effectués dans le contexte tunisien font apparaître la configuration culturelle suivante : une distance hiérarchique plutôt forte, des valeurs plutôt collectivistes, un contrôle de l'incertitude plutôt faible et des valeurs à tendance masculine. D'après ces analyses, nous pouvons dire qu'il y a un décalage entre le contexte culturel idéal pour le fonctionnement du contrôle de gestion tel qu'il est conçu par les américains, et le contexte culturel tunisien (voir figure suivante).

	Distance Hiérarchique	Contrôle de l'Incertitude	Individualisme	Masculinité
Tunisie	+	—	—	+
Contrôle de gestion	— —	— —	++	++

Un seul signe : plutôt

Deux signes : très

Décalage culturel Tunisie – Contrôle de gestion

Ce décalage apparaît surtout au niveau des deux dimensions « Distance Hiérarchique » et « Individualisme ». En effet, la culture tunisienne se caractérise par une distance hiérarchique assez grande, le pouvoir est généralement centralisé et la délégation est encore difficile à mettre en œuvre. Or, la pratique de contrôle de gestion doit s'accompagner d'une forte participation dans les décisions et d'une délégation réelle du pouvoir.

Par ailleurs, la culture tunisienne possède une tendance collectiviste marquée par le souci de s'intégrer à un groupe, à un clan. A l'opposé, le contrôle de gestion exige la fixation d'objectifs individuels et la recherche de performances individuelles. Cela peut être ressenti comme un facteur qui vient briser la solidarité régnant au sein d'une communauté ce qui peut engendrer certaines réactions négatives.

Cette situation de décalage est synonyme de blocages culturels énormes devant la mise en œuvre et l'utilisation du contrôle de gestion en Tunisie. Nous recommandons alors que les efforts d'adaptation soient essentiellement orientés vers les deux dimensions identifiées comme responsables du décalage culturel : distance hiérarchique et collectivisme.

Faut-il conclure en constatant ces blocages qu'il est impossible de mettre en œuvre un contrôle de gestion efficace dans les entreprises tunisiennes ? On ne peut pas répondre par l'affirmative. Ces résistances doivent être traitées comme des manifestations positives d'une certaine identité professionnelle, culturellement façonnée, avec laquelle l'entreprise a toujours composé sans prendre pleinement conscience. L'effort de réflexion doit aller dans le sens d'une vision culturelle du contrôle de gestion qui consistera, à partir des résistances rencontrées, à proposer des éléments d'adaptation du système.

6- VERS LA RECHERCHE DE PISTES D'ADAPTATION DU CONTROLE DE GESTION DANS LE CONTEXTE TUNISIEN

6.1- Méthodologie

Nous avons réalisé pendant deux mois une enquête basée sur des entretiens semi – directifs effectués auprès de professionnels impliqués dans le domaine du contrôle de gestion en Tunisie. L’entretien est une source de données « pertinente lorsque l’on veut analyser le sens que les acteurs donnent à leurs pratiques, aux événements dont ils ont pu être les témoins actifs ; lorsque l’on veut mettre en évidence les systèmes de valeurs et les repères normatifs à partir desquels ils s’orientent et se déterminent » (Blanchet et Gotman, 1992). Au total 6 contrôleurs de gestion, actuellement en fonction dans des entreprises industrielles, et 5 consultants ont été interviewés sur la base d’un guide d’entretien préalablement préparé sur le thème de l’adaptation du contrôle de gestion à la culture tunisienne. Ce guide d’entretien est composée de 5 questions ouvertes portant sur les principales différences qui existent entre la culture tunisienne et la culture occidentale, sur la possibilité d’adapter les méthodes de gestion occidentales à la culture tunisienne, sur la possibilité pour le contrôle de gestion de fonctionner dans le contexte culturel tunisien, sur les fondements du contrôle du gestion qui peuvent marcher plus que d’autres dans le contexte tunisien et enfin sur des solutions d’adaptation possibles du contrôle de gestion à ce contexte. Nos interlocuteurs étaient libres de s’exprimer sans interruption et des fois sur des questions qui sortent du thème prévu. Il était important pour nous de créer un climat de confiance et de sincérité. Cette méthode a permis de recueillir des discours et de les retranscrire ensuite, dans leur intégralité, avec le vocabulaire des personnes concernées. « Vocabulaire dont on sait qu’il est porteur d’images et de sens, ingrédients essentiels pour une analyse culturelle » (Abraham, 1998). Le traitement des données réside essentiellement dans le repérage d’idées, de phrases ou tout simplement de

mots permettant de structurer les données en les classant par rapport à trois thèmes : les caractéristiques de la culture tunisienne, les problèmes culturels du contrôle de gestion en Tunisie, les moyens d'adaptation. Les contrôleurs de gestion sont choisis par rapport à deux critères : leur expérience (au moins 3 ans dans ce poste) et l'ancienneté de la fonction dans l'entreprise (au moins 5 ans). Les consultants sont choisis par rapport à leur expérience (au moins dix ans de pratique d'entreprise avant de devenir consultant). Ce choix a été facilité par notre connaissance personnelle du secteur de la consultation et de la formation dans le domaine de la gestion en général et plus particulièrement du contrôle de gestion en Tunisie.

6.2- Une réalité culturelle contraignante

Nous reportons ici la réalité culturelle des entreprises tunisiennes telle qu'elle a été décrite par les consultants et les contrôleurs de gestion interrogés. Nos interlocuteurs parlent globalement de trois catégories de problèmes culturels qui, selon eux, contraignent la mise en œuvre du contrôle de gestion : une culture professionnelle qui ne favorise pas cette mise en œuvre, une mesure de performance très mal adaptée et une décentralisation difficile à réaliser. Certaines entreprises ont réussi à surmonter ces blocages culturels, leurs expériences nous ont inspiré pour proposer quelques pistes d'adaptation.

Une culture professionnelle souvent défaillante

Les personnes interrogées parlent d'une culture professionnelle défaillante, ou qui l'était pour certaines entreprises qui ont réussi le changement. Ils ajoutent que cette culture va à l'encontre d'une culture de performance et de compétitivité exigée par le contrôle de gestion. Nos interlocuteurs parlent d'un manque de professionnalisme dans le travail chez les employés tunisiens. « Les relations personnelles sont dominantes et on n'arrive pas à séparer la vie professionnelle de la vie privée » déclare le contrôleur de gestion d'un grand groupe industriel tunisien. Ils parlent aussi d'une culture des moyens, par opposition à une culture des

résultats; «...on se soucie beaucoup plus du nombre d'heures réalisé que du résultat ou du travail accompli...» précise un consultant. Nos enquêtés parlent aussi d'une culture de solidarité et de sécurité qui se développe dans les entreprises au détriment de la performance. «Il s'agit plutôt de "fausse solidarité"...», quel que soit le résultat du travail tout le monde se trouve couvert...», d'autres parlent de "solidarité négative" puisqu'elle tire la performance vers le bas. Cette culture trouve ses origines dans la société tunisienne basée sur un énorme élan de solidarité familial et régional et dans le secteur public, qui a largement dominé le pays jusqu'à une date récente, garantissant une certaine sécurité de l'emploi et de la promotion professionnelle quel que soit le rendement. Le manque de discipline a été aussi évoqué par nos interlocuteurs. Un manque de discipline aussi bien dans l'application des règles et des procédures de travail que dans l'utilisation des moyens. Le contrôleur de gestion d'une grande entreprise industrielle nous a révélé que la discipline fait aujourd'hui la réussite de son entreprise et pour cela ils ont du installer depuis trois ans un système strict de sanction.

Le problème crucial de l'évaluation

Un autre point qui a été soulevé par plusieurs personnes interrogées, et qui constitue d'après eux la pierre angulaire du contrôle de gestion, c'est la mesure des performances.

« Les entreprises tunisiennes sont toujours à la recherche d'un système d'évaluation qui marche » souligne un consultant. En effet, trois sur les cinq consultants contactés nous ont révélé qu'ils sont souvent contactés par des entreprises qui demandent de l'aide pour la construction d'une grille d'évaluation du personnel qu'ils souhaitent être claire, équitable accepté par tous et surtout motivante. L'un des consultants nous a confié que son cabinet s'est beaucoup penché ces dernières années sur le problème crucial de l'évaluation des performances dans des grandes entreprises tunisiennes privées et publiques. Les interventions de ce cabinet ont révélé que ce problème est imprégné d'aspects culturels importants. D'une part, l'évaluation du personnel se fait toujours, dans beaucoup d'entreprises, sur la base de la

rémunération. Ce système ne fait pas de distinction entre les méritants et les moins méritants ; tout le monde est sûr de recevoir un salaire du moment où il est présent physiquement dans l'entreprise, du moment où il est couvert par ses collègues, par son clan même s'il n'est pas productif. Ceci est de nature à consolider la culture de sécurité et de solidarité mentionnée plus haut et à défavoriser la culture de compétitivité recherchée.

D'autre part, les interventions de ce cabinet ont montré que l'employé tunisien n'aime pas être contrôlé et qu'en cas de contrôle, il a tendance à ne pas accepter une évaluation basée exclusivement sur les réalisations personnelles et surtout si l'évaluation se révèle négative. Ce même cabinet estime que très peu d'entreprises tunisiennes ont pu surmonter jusqu'à maintenant ces blocages culturels et que des efforts d'adaptation sont nécessaires.

Des difficultés de décentralisation

D'après nos enquêtes, il semble que la participation effective des responsables dans la prise de décisions reste moyenne, voire faible et ne concerne globalement que les directeurs qui appartiennent au deuxième niveau de la hiérarchie. Ce résultat est attendu dans la mesure où la centralisation est encore une caractéristique assez importante des systèmes de gestion tunisiens. Tous nos interlocuteurs parlent de difficultés de décentralisation dans les entreprises tunisiennes. Ils estiment que la participation est un problème de mentalité mais aussi d'outils facilitant cette participation. « Le dirigeant tunisien n'est pas intrinsèquement centralisateur, il a tout simplement peur que son patrimoine soit mal géré, il se trouve alors de fait au four et au moulin... » nous fait remarquer un consultant interviewé. « Il y a un problème de confiance en l'absence d'une visibilité claire » ajoute un autre. En fait, cette tendance centralisatrice est due, selon nos interlocuteurs, à une absence ou à une insuffisance d'indicateurs permettant de suivre le travail des subordonnés ; d'ailleurs, dès que ces indicateurs existent cette tendance s'atténue. C'est le cas par exemple d'un PDG tunisien qui ne vient pratiquement pas au siège, il délègue tout à son DGA; en revanche, il reçoit régulièrement les principaux indicateurs

relatifs à l'activité de l'entreprise et n'intervient qu'en cas de problème. L'enquête nous a révélé que ce sont les situations de flou qui engendrent la non confiance et donc la centralisation; mais la participation peut bien fonctionner dans les entreprises tunisiennes dès qu'on précise qui doit faire quoi et qu'on complète avec un système d'indicateurs et un système d'évaluation adaptés.

6.3- Quelques pistes d'adaptation

Il ne s'agit pas ici de suggérer une stratégie d'adaptation ou de changement du contrôle de gestion ou par le contrôle de gestion, cela dépasse le cadre de ce travail. Il ne s'agit pas non plus de proposer des solutions normatives valables pour toutes les entreprises. Notre ambition était tout simplement de proposer, quelques pistes, quelques indications pouvant éclairer, aussi bien des chercheurs que des praticiens, dans la conception d'une stratégie d'adaptation du contrôle de gestion à la mentalité tunisienne. En d'autres termes, il s'agit de prendre en considération, d'une part, le décalage culturel constaté plus haut entre le contrôle de gestion et la culture tunisienne et ressenti essentiellement au niveau de deux dimensions : collectivisme et distance hiérarchique. D'autre part, il s'agit de mettre l'accent sur les principaux problèmes culturels soulevés par nos interlocuteurs et entravant la mise en œuvre du contrôle de gestion. Tenant compte de toutes ces considérations, nous estimons que vouloir mener une adaptation culturelle du contrôle de gestion en Tunisie devrait se faire sur la base des trois principales lignes directrices suivantes :

- performance individuelle tout en gardant une part de collectivisme ;
- participation tout en gardant une part de hiérarchisation ;
- changement progressif des mentalités tout en se rapprochant d'une culture de compétitivité.

Vers un changement des mentalités

Nul doute que le contrôle de gestion ne peut se développer qu'au sein d'une culture de compétitivité et de performance. Actuellement, dans un contexte de globalisation et de concurrence sauvage, cette culture devient une nécessité stratégique pour toutes les entreprises du monde, si elles veulent réussir ou du moins survivre. La culture d'origine doit s'adapter à cette culture de compétitivité. En Tunisie, on a encore du mal à s'adapter mais les dirigeants sont de plus en plus conscients que cette adaptation s'impose surtout que l'échéance de la libéralisation totale des échanges avec l'Europe est imminente.

Les personnes contactées sont optimistes dans ce sens et pensent qu'il est possible de changer les mentalités si on accepte stratégiquement cette orientation de compétitivité; «...certaines entreprises ont pu s'adapter, pourquoi pas nous ?» se demande un des contrôleurs de gestion interviewés. Nous pensons que des valeurs comme le professionnalisme, la discipline, la participation et la performance pourront bien être instaurées au sein des entreprises tunisiennes moyennant quelques adaptations nécessaires par rapport à la culture locale et sous l'effet de l'apprentissage organisationnel. C'est le cas d'un grand groupe industriel tunisien évoluant dans le secteur de l'agroalimentaire dont les dirigeants se réjouissent aujourd'hui d'avoir réussi à instaurer une nouvelle mentalité favorisant la compétitivité. Le contrôleur de gestion de ce groupe raconte : « Nous avons eu besoin de plusieurs années pour arriver à ce stade d'organisation, de discipline et de professionnalisme et cela moyennant un système strict de sanction... Si notre groupe est arrivé à ce stade de développement c'est grâce à cette culture...Il y a des gens qui ont quitté le groupe dès la première année, d'autres ont su s'adapter et sont là depuis 20 ans... ».

Instaurer des règles, des procédures et des systèmes de gestions formels peut aider, dans le cas de certaines entreprises tunisiennes, dans l'acquisition de nouvelles habitudes et de nouveaux réflexes favorisant la culture de compétitivité. C'est le cas d'une entreprise qui, grâce à son

nouveau système de pointage digital, remplaçant le système classique là où tout le monde peut pointer pour tout le monde, a fait chuter la moyenne des retards de son personnel à 10 mn /personne/mois ce qui est fortement acceptable. Après une période de contestations de la part des employés et d'une intransigeance de la part des dirigeants, ce système ainsi que le respect du temps sont rentrés dans les habitudes de l'entreprise.

C'est le cas d'une autre entreprise qui, grâce à la mise en place d'un système de management de la qualité selon le référentiel iso 9001, a pu diffuser certaines bonnes pratiques de gestion tels que le souci de la qualité et le respect des délais. D'autre part, les audits qualité effectués régulièrement ont largement participé à la diffusion de la discipline dans le travail par peur de la sanction et de la non reconduction de la certification.

Le changement des mentalités doit être accompagné d'un grand effort de communication, les personnes interrogées ont trop insisté là dessus. « Il faut prendre la peine d'expliquer aux gens... » souligne un des consultants. Par exemple, en voulant instaurer une culture du gain dans une grande entreprise, un contrôleur de gestion interrogé parle d'un discours plutôt "terre-à-terre" qu'il faudrait utiliser avec le personnel du genre « vous appartenez à une entreprise qui doit gagner de l'argent pour que vous puissiez vous-mêmes vivre et gagner de l'argent... ». En effet, toutes ces valeurs favorisant la compétitivité doivent être complètement prises en charge, dans leur propagation, par les dirigeants et les responsables de l'entreprise. Ils doivent les rappeler au personnel le plus souvent possible, ils doivent parler aux employés, leur expliquer que la nouvelle culture est bénéfique pour l'entreprise mais aussi pour eux, pour leur développement et leur bien-être. Il s'agit de montrer aux salariés que s'ils remplissent leur contrat, l'entreprise saura les récompenser que ce soit par l'argent ou par la promotion. Il est important aussi d'inciter les personnes nouvellement recrutées à adhérer à

ces valeurs, qui sont elles-mêmes réaffirmées au cours d'ateliers, de séminaires et de réunions.

Système d'évaluation : un exemple d'adaptation

Les expériences vécues, dans plusieurs entreprises tunisiennes évoluant dans des secteurs divers, par les consultants et les contrôleurs de gestion interviewés, montrent que globalement une évaluation basée exclusivement sur les réalisations personnelles (le modèle américain) est très mal acceptée par les employés tunisiens surtout en cas d'évaluation négative. D'un autre côté le modèle d'évaluation classique tunisien, laissant une place énorme à la solidarité, à l'informel et au flou, est trop subjectif et ne favorise pas la motivation, l'émulation et la performance recherchées. L'idée serait de concevoir un modèle intermédiaire favorisant les exigences du contrôle de gestion mais adapté au contexte culturel tunisien. Un des consultants enquêtés révèle que, d'après son expérience, il s'agit de développer la performance individuelle tout en gardant une part de solidarité globale dans l'entreprise. Dans le même sens, un autre consultant parle de renforcer la performance individuelle sans perdre le côté collectiviste mais en le transformant en un collectivisme positif et dynamique. De son côté, le contrôleur de gestion d'un groupe industrielle souligne que l'évaluation individuelle pourrait être acceptée par les employés dès que les critères d'évaluation sont clairs, objectifs et justes. Il raconte l'expérience réussie de son groupe qui a pu mettre en place, pour chaque personne, un système d'évaluation basé sur un ensemble d'indicateurs notés selon un barème pouvant totaliser jusqu'à mille points. Chaque personne doit collecter le maximum de points pour avoir le maximum de primes.

Tenant compte de la réalité culturelle tunisienne et en s'inspirant de certaines idées et expériences racontées par nos interlocuteurs, nous proposons un exemple d'adaptation du système d'évaluation que nous baptisons « mise à points ». Ce système est basé sur un barème

permettant de collecter le maximum de points par rapport à un plafond possible (100 par exemple). C'est un outil d'évaluation mixte (collectif/individuel) mais qui s'applique individuellement; il lie la rémunération des employés aux résultats obtenus. Cette rémunération individuelle est rendue variable par l'attribution d'un bonus important pouvant atteindre 25 % ou plus de la rémunération globale, sous la forme d'une prime mensuelle, dont le montant est fixé en fonction du degré d'atteinte des objectifs individuels mais aussi collectifs fixés préalablement avec la participation, ou au moins le consentement, de la personne concernée par l'évaluation.

* les objectifs individuels, pondérés par exemple à 70% (c'est-à-dire pouvant générer, s'ils sont atteints, une part de bonus égale à 70 % du montant maximum de la prime). Il convient d'inclure dans cette catégorie des objectifs favorisant le rétablissement de la «discipline industrielle»⁴ (qualité, assiduité, etc.) encore relâchée dans beaucoup d'entreprises. Par exemple, un employé travaillant à l'usine peut être évalué par rapport à 5 éléments : le résultat final de son travail (une certaine quantité fabriquée par exemple), le respect du planning de production, le taux de déchets, les retards et les absences et l'évaluation du chef. Chaque élément est noté selon un barème fixé d'avance tenant compte de l'importance accordée à chaque élément. Pour un barème à 100 points et une part de bonus égale à 70%, le plafond de points dans le cas des objectifs individuels peut atteindre 70 points.

* Les objectifs collectifs, pondérés à 30%, par exemple. Ce sont les objectifs globaux de l'unité organisationnelle à laquelle dépend directement l'évalué. Pour le cas de l'employé de notre exemple, cette unité pourrait être un atelier ou l'usine. Pour un barème à 100 points et une part de bonus égale à 30%, le plafond de points dans le cas des objectifs collectifs peut atteindre 30 points.

Il est à noter que dans l'évaluation finale, la part de l'individuel doit toujours l'emporter sur le collectif. Néanmoins, l'estimation de la répartition individuel/collectif dépend de l'activité de l'entreprise. Par exemple, pour une clinique ou un cabinet d'expertise comptable la part du collectif est très minime par rapport à la performance individuelle car les synergies ne sont pas importantes. Par contre, dans une entreprise industrielle classique, le collectif est plus développé et doit être donc plus marqué lors de l'évaluation des performances.

Ce système d'évaluation s'inscrit dans des références locales. L'augmentation attribuée après l'évaluation est perçue comme une récompense rattachée au respect des devoirs vis-à-vis du chef. La « mise à points » s'appuie sur la possibilité de renégocier les objectifs préalablement établis. Elle se caractérise par la mise en commun des objectifs entre les services afin de s'appuyer sur la solidarité entre les salariés. Ce système atténue ainsi les pénalités, les jugements qui sont très mal acceptés et renforce la cohésion du groupe. L'aspect procédural permet aussi d'éviter les limites de la personnalisation des rapports. Un équilibre subtil entre procédure formelle et logique de personne (liens personnels) favorise l'équité. La formalisation permet de neutraliser les dérives les plus probables. Elle est un système d'orientation et non pas de contrôle; ce qui facilite son adoption par les salariés qui rejettent la rigueur d'un contrôle mécanique. Par ailleurs, il est conseillé d'introduire ce système étape par étape en commençant dans un premier temps par les cadres pour atteindre plus tard les autres niveaux ensuite son amélioration est nécessaire pour atteindre le maximum d'objectivité.

Vers une possibilité de participation

Le profil culturel tunisien révèle une distance hiérarchique assez, voire moyennement, grande, il semble alors que le Tunisien est capable d'accepter l'idée de la hiérarchie mais préfère qu'elle ne soit pas contraignante. La majorité des personnes interrogées pensent alors que inculquer aux employés tunisiens des valeurs participatives ne serait pas impossible. Un

consultant interrogé pense que « la participation dans la prise de décisions est tributaire d'un contrat de système d'indicateurs passé entre les responsables et les dirigeants ». Dans le même sens, un contrôleur de gestion ajoute : « ... si on précise qui doit faire quoi et qu'on le valide avec un système d'indicateurs et d'évaluation, à ce moment là on délègue ». Cependant, dans un modèle culturel "mixte" développant des valeurs collectivistes et individualistes en même temps, là où des comportements de solidarité sont encore perçus dans plusieurs secteurs d'activité mais aussi des valeurs de performance individuelle, il serait plus prudent, pour pouvoir réussir la décentralisation dans les entreprises tunisiennes, de mettre en place des procédures de décisions favorisant cet état d'esprit mixte. On retrouve ici la logique individuel / collectif développée plus haut. On pourra appliquer cette logique, par exemple, lors de la participation dans la fixation des objectifs ou lors de la participation dans l'élaboration du système d'évaluation. Des formes de responsabilité mixtes (solidarité mais aussi performance individuelle), mettant en avant aussi bien le groupe que l'individu, devraient permettre aux subordonnés de s'engager plus amplement dans le processus de prise de décisions. Il conviendrait ici de créer des groupes de travail autonomes avec des objectifs individuels et collectifs bien définis pour chaque membre du groupe et un système d'évaluation accepté par tous reposant sur ces objectifs. Dans ce sens, un des contrôleurs de gestion interrogés, travaillant dans une grande entreprise fabriquant du matériel agricole, cite le cas d'un groupe d'ouvriers qui se voit confier la responsabilité du montage complet d'un moteur, avec une autonomie accordée pour décider de la méthode et du partage du travail. Cette autonomie collective a engendré une augmentation de productivité au niveau de cette unité de travail.

La majorité des personnes interrogées estime que la participation dans la prise de décisions est défaillante surtout au niveau des non cadres, ouvriers inclus. Certains consultants proposent aux entreprises concernées par ce problème un apprentissage progressif de la participation. La

démarche suivante pourrait se révéler intéressante dans cette optique. Elle consiste à ce que le contrôleur de gestion, avec l'aide du chef hiérarchique, propose à l'intéressé des objectifs ou des indicateurs sous forme de plage présentant un niveau inférieur et un niveau supérieur pouvant être réalisés. Une discussion, réunissant les différentes parties concernées, aura alors lieu dans le but d'expliquer, de convaincre et de fixer à la fin des objectifs de réalisations précis. Dans le cas où il y a conflit l'intervention de la direction générale s'avère nécessaire. Cette démarche peut être appliquée pour tout le personnel non cadre sans exception. Ceux qui ont la formation et l'expérience nécessaires, pourront voir leur degré de participation augmenter ultérieurement. Cette démarche est cohérente avec la culture locale caractérisée par une acceptation de la hiérarchie mais avec dignité et respect du chef. Cette forme de participation de la part des non cadres montre qu'on leur donne de l'importance et légitime le pouvoir du supérieur.

CONCLUSION

En conclusion, ce travail ne peut prétendre avoir fait le tour des questions relatives à l'adaptation culturelle du contrôle de gestion, encore moins celui des solutions. Nous avons proposé à la fin de ce travail quelques pistes d'adaptation du contrôle de gestion à la culture nationale tunisienne. Cependant, ces pistes ne sont ni exclusives ni exhaustives. En effet, d'autres formes ou voies d'adaptation pourront être développées dans d'autres travaux en partant de ce travail ou en choisissant une démarche différente. Aussi, faut-il insister sur le rôle des praticiens, et des consultants, très proches du terrain, dans la recherche de solutions d'adaptation propices.

Enfin il est essentiel d'attirer l'attention des différents acteurs sur les précautions à prendre afin d'augmenter les chances de réussite de l'adaptation recherchée. Au moins trois conditions sont nécessaires :

- Il faut une conviction, une attention particulière et un suivi de la part de la direction générale. En effet, Il s'agit d'un processus long véhiculant un changement des mentalités et des pratiques, ce qui n'est pas toujours facile à réaliser.
- Il faut tenir compte, à côté des spécificités culturelles nationales, des spécificités inhérentes à l'entreprise elle-même tels que son secteur d'activité et sa culture d'entreprise.
- Il faut éviter la déviation bureaucratique aboutissant à un système de contrôle de gestion très formaliste voire même mécaniste qui ne correspond pas du tout à la mentalité locale. La culture tunisienne a un caractère informel assez présent. Le contact humain, les relations personnelles et affectives sont plus importants que la rationalité. Une focalisation excessive sur les outils de contrôle de gestion et sur ses dimensions les plus formalisées pourrait nuire à sa réussite. A la logique contractuelle, formelle, utile pour le bon fonctionnement du contrôle de gestion, il faut adjoindre une logique de compréhension, d'explication et d'écoute nécessaire pour faire accepter la première logique. Un bon dosage entre le formel et l'informel est fortement recommandé pour ne pas tomber dans les extrêmes.

Notes

¹ La distance hiérarchique mesure la perception des membres de la société de l'inégalité en termes de pouvoir et de richesse entre les individus. Le contrôle de l'incertitude mesure leur attitude par rapport à l'avenir. Le degré d'individualisme - collectivisme exprime leur perception du rapport de l'individu avec le groupe. Le degré de masculinité - féminité exprime le niveau de différenciation des rôles et la nature des performances à réaliser ainsi que le niveau de prédominance des valeurs dites viriles telles que la force, l'ambition, l'agressivité, la prise de risque, etc.

² Comme en témoigne une enquête de Gehrke et Horvath (2002). La notoriété de l'instrument est de 98% en Allemagne, elle n'est que de 41% en France.

³ El Louadi (2004), Soyah Magroun (2004), Lassoued (2001), Langar (1998), Séror et Rejeb (1996), Ben Fadhel (1992), Zghal (1991, 1992).

⁴ Terme utilisé par Durand (1997) en parlant d'entreprises européennes de l'est pendant l'époque soviétique.

Bibliographie

- Abraham J. (1998), « Identité hospitalière, cultures de métiers », Revue de Gestion des Ressources Humaines, n°28, juillet-août-septembre, pp.3-14.
- Adler N.J. (1994), Comportement organisationnel : une approche multiculturelle, Editions Reynald Goulet.
- Ben Fadhel A. (1992), Dynamique séquentielle : culture-Gestion. Fondements théoriques et analyse empirique du cas tunisien, Thèse d'Etat en Sciences de Gestion, Université de Nice.

-
- Birnberg J.G. et C. Snodgrass (1988), « Culture and control : a field study », *Accounting, Organizations and Society*, Vol.13, n°5.
 - Bond M.H. (1986), « Mutual Stereotypes and the Facilitation of Interaction across Cultural Lines », *International Journal of Intercultural Relations*, vol.10, pp.259-276.
 - Blanchet A. et Gotman A. (1992), *L'enquête et ses méthodes : l'entretien*, Nathan.
 - Bouchikhi H. (1990), *Structuration des organisations: Concepts constructivistes et étude de cas*, Economica.
 - Bouquin H. (1994), *Les fondements du contrôle de gestion*, P.U.F.
 - Bourguignon A., Malleret V. et Norreklit H. (2002), « L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, numéro spécial, mai.
 - Boyer R. (1998), « Hybridization and models of production : geography, history and theory », in Boyer R. and al., *Between imitation and innovation*, Oxford University Press.
 - Burlaud A. et Gibert P. (1984), « L'analyse des coûts dans les organisations publiques : le jeu et l'enjeu », *Politique et Management Public*, n°1, pp.93-117.
 - Burlaud A. et Malo J.L. (1988), « les organisations complexes : un défi aux méthodes traditionnelles de contrôle de gestion », *Revue française de comptabilité*, pp.58-64, février.
 - Chow C.W., Shields M. A. et Wu A. (1999), « The importance of national culture in the design of and preference for management controls for multi-national questions », *Accounting, Organizations and Society*, n°24.
 - Devine K., O'Clock P. et Rooney C. J. (2000), « Implications of culture on the development of control systems », *Ohio CPA Journal*, Vol.59, n°1, january-march, pp.37- 41
 - Durand C. (1997), *Management et rationalisation. Les multinationales occidentales en Europe de l'Est*, De Boeck.
 - Eddakir A. (2003), « Etude de la relation culture nationale-pratiques de management: cas du Maroc », *Actes de colloque AIREPME*, Agadir, octobre.
 - El Louadi M. (2004), « Cultures et communication dans le monde arabe », *Systèmes d'Information et Management*, Vol.9, n°3, pp.117-143.
 - Feldman S.P. (1988), « How Organizational Culture can affect Innovation », *Organization Dynamics*, Vol. 17, n°2, Summer, pp.57-68.
 - Frimousse S. et Peretti J. M. (2006), « L'émergence d'une gestion des ressources humaines hybride au Maghreb », *Revue Française de Gestion*, Vol.32, n°166, août-septembre, pp.149-160.
 - Gervais M. (2005), *Contrôle de gestion*, 8^e édition, Economica.
 - Harrison G.L. (1993), « Reliance on accounting performance measures in superior evaluation style, the influence of national culture and personality », *Accounting, Organizations and Society*, n°18, pp. 319-339.
 - Henry A. (1988), « Afrique : gestion et parole des ancêtres », *Gérer et comprendre*, n°12, septembre.
 - Hernandez E.M. (1992), « Pour un modèle contingent de DPO : le cas de l'Afrique », *Direction et Gestion des Entreprises*, n°135, mars-avril, pp.23-33.
 - Hofstede G. (1980), *Culture's consequences, international differences in work related values*, Sage.
 - Hofstede G. et Bollinger D. (1986), *Les différences culturelles dans le management*, Editions d'organisation.
 - Hofstede G. (1991), *Cultures and Organizations, Software of the Mind: Intercultural Cooperation and its Importance for Survival*, McGraw-Hill.

-
- d'Iribarne P. (1989), *La logique de l'honneur - gestion des entreprises et cultures nationales*, Seuil.
 - d'Iribarne P. (2003), *Le Tiers monde qui réussit: nouveaux modèles*, Odile Jacob.
 - Kamdem E. (1996), « Nouveau regard sur les pratiques du management au Cameroun », in Lalèyê I.P., H. Pawhuys et Vershelst T., *Organisation économique et cultures africaines : de l'homo oeconomicus à l'homo situs*, L'Harmattan, pp. 249-271.
 - Langar R. (1998), *Les préalables culturelles à la réussite de la gestion de la qualité totale*, Mémoire de DEA en Gestion, FSEG de Tunis.
 - Lassoued K. (2001), *Contribution à l'analyse de l'influence de la culture d'entreprise sur les pratiques de contrôle de gestion : une étude empirique sur 50 entreprises industrielles tunisiennes*, Thèse en Sciences de Gestion, Université de Rennes.
 - Lere J. C. et Portz K. (2005), « Management control systems in a global economy », *The CPA Journal*, Vol.75, n°9, September, pp.62-64.
 - Löning H. (2001), « Universel ou local ? La problématique interculturelle du contrôle de gestion », *Les fiches de lecture de la Chaire D.S.O., Université Paris-9 Dauphine*, janvier.
 - Merchant K.A. (1998), *Modern Management Control Systems*, Prentice-Hall, Upper Saddle River.
 - Meyssonier F. (1999), « Au cœur du contrôle de gestion : la mesure », in Dupuy Y., *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Vuibert, pp. 51-59.
 - Okamba E. (2004), « Dynamique des outils de gestion en situation de management interculturel », *CIDEGEF*, Beyrouth 28 et 29 Octobre.
 - Ouchi W. (1982), *Theory Z*, Avon Press.
 - Segal J.P. (1991), « Peut-on vaincre les résistances au contrôle de gestion en France », *Revue Française de Gestion*, n°82, janvier-février, pp.72-81.
 - Séror A. et Rejeb S. (1996), « Etude de cas de transfert des nouvelles technologies : l'Institut régional des sciences informatiques et des télécommunications de Tunis », Publication de l'Université de Laval.
 - Slobodskoi A. et Krilov V. (2004), « L'évolution de la culture d'entreprise dans la société en transition : cas de la Russie », *Congrès International des Sociologues de Langue Française, Comité de Recherche « Entreprise et société »*, Tours, juillet.
 - Solberg C.A. (2002), « Culture and industrial buyer behavior : the arab experience », *Actes de la 18^{ème} conférence de PIMP*, Dijon, 5-7 septembre.
 - Soyah T. et Magroun W. (2004), « Influence du contexte culturel tunisien sur l'orientation des systèmes d'information des banques tunisiennes », *Colloque CIDEGEF*, Université Saint-Joseph, Beyrouth, 28 – 29 octobre.
 - Thevenet M. (1993), « Les relations entre culture d'entreprise et management interculturel », in Bosche M., *Le management Interculturel*, Nathan, p.301.
 - Triandis H.C. (1980), « Review of Culture's consequences : International Differences in Work-related Values », *Human Organization*, vol.41, pp.86-90.
 - Ueno S. (2000), « Culture and budget control practices : a study of manufacturing companies in USA and Japan », in Monden Y., *Japanes cost management*, Imperial College Press.
 - Yahiaoui D. (2004), « Analyse culturelle des mécanismes d'hybridation des pratiques de GRH transférées des maisons mères occidentales dans leurs filiales tunisiennes », *Tutorat collectif des IAE*, Paris, 24 et 25 juin.
 - Yanat Z. (1999), « Quel management des ressources humaines pour les entreprises au Maghreb? », *Actes de la 1ère Université de Printemps*, Tunisie.
 - Zghal R. (1992), « Culture sociétale et culture d'entreprise », *Les Cahiers de l'ERG*, Publications de la FSEG de Sfax, octobre.

- Zghal R. (1991), « Culture et comportement organisationnel, quelques problèmes méthodologiques et résultats de recherche », Les cahiers du mirs, n°1, février.